

**LA ARMONIZACION DEL I.V.A.:
EL AJUSTE DE LA RECAUDACION**

MIKEL ARAMBURU URTASUN

INTRODUCCION

La necesaria neutralidad que debe presidir las relaciones comerciales de los países de la CEE obliga a la armonización de su sistema fiscal. El efecto inmediato más llamativo de esta armonización, para los nuevos miembros, ha consistido en la obligatoria implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido como tributo básico de la imposición indirecta y de homogénea normativa europea. Los bienes y servicios prestados por un país a otros deben, por mor de la libre concurrencia, ser puestos en frontera a su precio real sin arrastrar cargas fiscales ni disfrutar de desgravaciones que lo alteren. Correlativamente, los países miembros no deben penalizar con mayores impuestos que los aplicados a la producción interior los bienes procedentes de los otros Estados. Tanto el gravámen extra a la importación como la desgravación a la exportación tienden a proteger el mercado interior frente al exterior, situación que, por principio, pretende corregir el establecimiento de un mercado común.

Si esto es así para Estados soberanos e independientes, con mucha más razón lo es para las regiones que integran y dependen de dichos Estados, aunque se denominen autónomas. La Comunidad Foral de Navarra debe armonizar su sistema fiscal con el estatal porque así se deriva del vigente Convenio Económico al haberse producido una importante reforma de la imposición indirecta, de mucho más necesaria y estricta armonización, motivada además por pactos internacionales del Estado.

La armonización del I.V.A. obliga, de una parte, a establecer unos *puntos de conexión* que permitan la existencia conjunta de varios regímenes tributarios evitando situaciones de doble imposición, o de no imposición, y de fraude fiscal, y que garanticen la gestión armonizada de las administraciones públicas competentes; de otra parte será preciso efectuar un posterior ajuste de la recaudación por los motivos que se examinan más adelante.

Los especialistas Pedro Ugalde y Javier Muruzábal estudian en esta misma obra los aspectos jurídicos y técnicos de la armonización y los puntos de

conexión. Por mi parte examino, en este trabajo, la razón y fundamento del ajuste de la recaudación que recoge el artículo 6.º del texto del «Acuerdo suscrito por el Gobierno de la Comunidad Foral con el Gobierno de la Nación sobre adaptación del vigente Convenio Económico al nuevo régimen de la imposición indirecta» publicado en el B.O.N. n.º 135 de 1985 mediante la Orden Foral 351/1985 de 16 de diciembre. El citado Acuerdo fue aprobado por el Parlamento de Navarra en sesión celebrada el día 10 de diciembre de 1985. Cuando escribo estas líneas (marzo de 1986) es aprobado el Acuerdo por las Cortes españolas.

El citado artículo 6.º objeto de este análisis dice textualmente:

«A la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:

$$\text{Ajuste} = c.RRAD + (c-d).H$$

Siendo

$$H = RRN/d \quad \text{si} \quad RRN/RRTC \leq d'/1-d'$$

$$H = RTC/d' \quad \text{si} \quad RRN/RRTC > d'/1-d'$$

RRTC= Recaudación real anual del territorio Común por el Impuesto sobre el valor Añadido obtenida por las Delegaciones de Hacienda.

RRN= Recaudación real anual de Navarra por I.V.A.

RRAD = Recaudación real anual por Importaciones.

Consumo Residentes Navarra

$$c = \frac{\text{Consumo Residentes Navarra}}{\text{Consumo Residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)}}$$

$$d = \frac{v-f-e}{V-F-E}$$

v= Valor Añadido bruto de Navarra al coste de los factores.

V= Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)

f= Formación bruta de Capital de Navarra

F= Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)

e= Exportaciones de Navarra

E= Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

$$d' = \frac{v-f-e}{V'-F'-E'}$$

V'= Valor Añadido bruto del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

F' = Formación bruta de Capital del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

E' = Exportaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

$$d'' = V'' - F'' - E'' / V - F - E$$

V'' = Valor Añadido bruto del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

F'' = Formación bruta de Capital del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

E'' = Exportaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

LA NECESIDAD DEL AJUSTE

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, según lo define la propia ley del impuesto. En esta definición interesa subrayar dos notas que nos dan el fundamento del análisis que sigue: primero, se afirma que el impuesto recae sobre el consumo, es decir sobre las compras de bienes y servicios que realizan los consumidores finales; y segundo, el impuesto viene a gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios y profesionales, que van a ser los sujetos pasivos de la relación tributaria y por tanto los responsables de la repercusión e ingreso en la Hacienda de la carga.

El interés en subrayar estos aspectos estriba en la no coincidencia, en el impuesto, del objeto último del gravámen, el consumo, con el hecho imponible delimitado por la ley: las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esta peculiar, y técnicamente necesaria, forma de gravar el consumo, a través del valor añadido en cada fase de la producción de los bienes destinados a él, obedece únicamente a razones de praxis tributaria y es el principal motivo de los ajustes financieros, en términos macroeconómicos, de las recaudaciones por el I.V.A. de las Comunidades Autónomas con competencia para su exacción y de la Administración de régimen común. En efecto, si se tratara de un impuesto de naturaleza directa y personal cada consumidor ingresaría la cuota impositiva de su consumo en la Administración del territorio correspondiente de acuerdo con su condición civil, del mismo modo que ocurre, por ejemplo, con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero la naturaleza indirecta del I.V.A., según lo apuntado, provoca que la recaudación de las distintas Administraciones no se ajuste a la correspondiente al consumo efectuado por los residentes en su territorio.

Recordemos que el producto nacional de un país es el valor monetario de los bienes y servicios finales producidos durante un período de tiempo, el año. Se habla de productos finales para evitar la múltiple contabilización que supondría tener en cuenta los productos intermedios que, siendo producción final para unas empresas, son al mismo tiempo *inputs* para otras en las sucesivas fases del proceso de fabricación y distribución. La producción final es objeto del consumo por parte de los particulares, consumo privado, o por las Administraciones Públicas, consumo o gasto público, o bien es objeto de inversión o exportación.

Básicamente el Valor Añadido agregado se distribuye, en cada fase del proceso, en forma de renta de los distintos factores de la producción. Así consideramos a los sueldos y salarios, los intereses y beneficios y los impuestos. Este Valor Añadido va a constituir la base imponible agregada del I.V.A. en relación directa con la propia base imponible del sujeto pasivo que, aunque se establece el método «deducción cuota de cuota» para determinar la deuda tributaria, ésta representará la base correspondiente a la diferencia entre las ventas o ingresos y las compras de materias primas y de bienes y servicios de terceros sin incluir, precisamente, la retribución del personal, los gastos financieros, los beneficios y los impuestos.

Podemos representar agregadamente:

$$\text{P.I.B.} = \text{C} + \text{I} + \text{E} - \text{M} + \text{VE}$$

donde:

P.I.B. es el Producto Interior Bruto de un país.

C es el consumo total (privado y público)

I es la inversión o formación bruta de capital.

E son las exportaciones.

M son las importaciones en el mismo periodo

VE es la variación de existencias, que puede presentar signo positivo o negativo.

Según esta equivalencia, la producción total de bienes y servicios de un país equivale al consumo (salvo el procedente del exterior: importación), más el ahorro o inversión, más la parte destinada a la exportación más el incremento de las existencias (excedentes).

El Valor Añadido agregado coincide con el valor final de la producción (P.I.B.). De la anterior expresión podemos despejar el consumo como objeto del gravámen del I.V.A.

$$\text{C} = \text{VAB} - \text{I} - \text{E} + \text{M} - \text{VE}$$

donde VAB es el valor añadido bruto. Esta nueva equivalencia expresa que el consumo de un país es igual al valor total de su producción final (VAB) menos la parte de esta producción que se destina a la formación bruta de ca-

pital, inversión (I); menos la exportación, que obviamente no se consume en el interior y, por último, menos la variación experimentada en los excedentes, su aumento supone producción no consumida y viceversa. Esta concepción del consumo es el teórico objeto sobre el que recae el Impuesto sobre el Valor Añadido y de ahí que su normativa declare exentas del mismo, con exención plena, las exportaciones y, consecuentemente, sujete las importaciones al tiempo que considera deducible el impuesto soportado en la adquisición de bienes de inversión por parte de los sujetos pasivos.

Obsérvese que para que el Impuesto recaiga sobre el consumo (C), cuando en realidad grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios (VAB) es preciso dar entrada al juego de ajustes en frontera, gravando las importaciones (M) y declarando exentas plenamente las exportaciones (E) a través de la administración aduanera. El ajuste al consumo para una Comunidad Autónoma requiere el establecimiento de un régimen de fronteras que grave las importaciones del resto del Estado y del extranjero y exima del impuesto las entregas al exterior de su territorio. Se comprenderá que la adopción de tal medida es poco probable. Es preciso, por consiguiente, idear un sistema alternativo que permita ajustar la recaudación del I.V.A. al consumo de los residentes de la Comunidad Foral dejando a salvo la autonomía de la gestión del tributo. Esta es la pretensión del Acuerdo suscrito entre los Gobiernos navarro y nacional que estudiamos. Para comprender su génesis y fundamento interesa analizar las distintas opciones y formulaciones previas que dieron lugar a la definitiva fórmula de ajuste y que fueron barajadas en las sesiones de trabajo de las delegaciones de ambas administraciones celebradas a lo largo de 1985. Debe recordarse que los aspectos relativos al comercio internacional y tributación aduanera son competencia exclusiva del Estado por lo que las importaciones con destino a la comunidad Foral serán gravadas por el IVA en la aduana y la cuota correspondiente se ingresará en la Hacienda del Estado (el IVA viene a sustituir al I.C.G.I. que ya era de exclusiva competencia estatal), sin embargo la no recaudación, valga la expresión, debida a la exención de las exportaciones navarras la sufrirá la Hacienda Foral.

EL AJUSTE AL CONSUMO

El criterio de CAJA UNICA

Este sistema pretende que la totalidad de los ingresos por el IVA vayan a una única Tesorería, la del Estado, aunque la gestión tributaria pueda ser compartida. Posteriormente la Hacienda estatal entregará a la Comunidad Foral la parte de recaudación correspondiente en función del consumo real habido en su territorio (c) en relación con el total del Estado (C). Si llamamos RRT a la recaudación total del Estado, la recaudación atribuible a la Comunidad Foral, en este caso Navarra, por el IVA vendría dada por la siguiente expresión:

(c/ C). RRT

y el ajuste financiero:

(c/C). RRT-RRN

donde RRN sería la recaudación real de Navarra.

Esta fórmula fue defendida, inicialmente, por los representantes de la Administración Central. Incluso se apuntó una simplificación: sustituir la macromagnitud consumo por la más sencilla y determinable de la población. Con esto la atribución de recaudación se efectuaría directamente en función de la población relativa.

Las críticas al sistema de caja única son numerosas y se basan en el ataque frontal que supone alas «amplias facultades de Navarra para mantener y establecer en su territorio el régimen tributario que estime procedente» de acuerdo con el Convenio económico vigente. Nótese que mediante este sistema es indiferente que la gestión de la Hacienda Foral sea buena o mala puesto que la recaudación atribuible a Navarra está asegurada. Se convierte así la Hacienda Foral en una especie de Delegación ministerial encargada de la mera gestión y con las lógicas medidas de control superior. Provoca, por tanto, la pérdida de la autonomía financiera y del incentivo a la mejor gestión que suponen los mayores ingresos obtenibles, incluso, por una más eficaz lucha contra el fraude fiscal.

La llamada «Recaudación Teórica».

En una misma línea argumental, pero situados en el otro extremo, se podría diseñar un método de reparto de la recaudación basado en atribuir a Navarra los ingresos correspondientes al consumo de su territorio al que se aplicará el tipo medio de gravámen (que se obtiene de la adecuada ponderación de los tres tipos impositivos previstos). Llamando «t» al tipo medio del impuesto los ingresos correspondientes a Navarra de acuerdo con este criterio teórico vendrían determinados por la expresión:

c. t

y el ajuste financiero:

(c. t) — RRN

Huelga decir que la recaudación real de cualquier impuesto está muy por debajo de la teórica debido al alto nivel del fraude fiscal. De aquí que este criterio, excesivamente favorable en términos financieros a Navarra, sea inviable aunque pudo argumentarse como alternativa al criterio de la caja única.

EL RESULTADO DE LA GESTION TRIBUTARIA

A la vista de las críticas formuladas a los anteriores métodos de atribución de recaudaciones cabe fijar dos objetivos que debe cumplir el ajuste de la recaudación: a) que respete la autonomía de la Hacienda Foral de forma que el posible beneficio o perjuicio de su buena o mala gestión e inspección repercute en la propia recaudación foral; y b) que logre un reparto equitativo en función del consumo de los residentes.

Una solución teórica sería atribuir a Navarra un campo competencial integrado por un censo de contribuyentes a la Hacienda Foral tal que la recaudación potencial sobre la base de ese censo fuese equivalente a la recaudación teórica que en función del consumo le corresponde a Navarra. A partir de la atribución de este hipotético campo la independencia de la gestión sería absoluta y no serían precisos ajustes posteriores. Pero tal definición es virtualmente imposible. Unas primeras aproximaciones al objetivo propuesto, basadas en la idea de la caja única, pretendían diseñar el ajuste por diferencia entre la recaudación real de Navarra (RRN) y una estimación de la misma en función del nivel de calidad de la gestión de la Hacienda Estatal medido según el coeficiente de la recaudación real sobre la teórica (RRT/RTE) que se aplicaría a la recaudación teórica de Navarra (RTN). El ajuste sería:

$$(RRT/RTE). RTN - RRN$$

Tampoco esta fórmula cumple el objetivo de respetar el posible beneficio o perjuicio de la gestión. No existiría dicho acicate al quedar homogeneizados ambos niveles de gestión.

Una forma de paliar este defecto es la sustitución, en la expresión anterior, de la recaudación real de Navarra (RRN) por una magnitud establecida en función de la recaudación potencial (RPN) que deje a salvo el resultado real. Esta magnitud puede determinarse mediante el coeficiente de recaudación real sobre la potencial o teórica del Estado, ya definido, RRT/RTE. Así el nuevo ajuste vendría dado según la expresión:

$$(RRT/RTE).RTN - (RRT/RTE).RPN$$

donde RPN es la recaudación potencial de Navarra en función del valor añadido correspondiente al censo de contribuyentes asignados a Navarra según el criterio de conexión adoptado.

Estas formulaciones no dejan de ser meros intentos teóricos porque en la práctica resulta del todo punto imposible determinar con cierto grado de fiabilidad la magnitudes utilizadas tales como las recaudaciones teóricas o las potenciales.

PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL AJUSTE

El ajuste correcto exige una delimitación previa del campo competencial que permita medir la teórica base imponible agregada. Se estudiaron dos criterios: el del domicilio fiscal y el del territorio. El primero fue prontamente rechazado por varias razones: la dificultad de ajustar macroeconómicamente a dicho criterio un cálculo válido del valor añadido correspondiente, la poca solidez del «domicilio fiscal» como elemento que soporte la sujeción a una u otra administración puesto que permite al sujeto pasivo la posibilidad de modificar, con facilidad, su condición de tal, y la estimada menor recaudación real para Navarra que, aunque fuese posteriormente objeto de ajuste, le ocasiona, de entrada, un menor margen de maniobra financiera y del correspondiente beneficio derivado de la gestión. El territorio es por naturaleza elemento de la soberanía de un país al que ésta se circunscribe y, de hecho, la autonomía navarra se ejercita en un espacio físico determinado. Es por tanto el territorio el criterio más adecuado jurídica y técnicamente.

De acuerdo con lo visto hasta aquí podemos reflejar cuatro principios que inspiran las fórmulas de ajuste:

1. La territorialidad como criterio delimitador del ámbito competencial.
2. El respeto a la autonomía de la gestión y la atribución de su resultado a la Administración que lo origina.
3. Ajuste de la recaudación al consumo de los residentes en función de parámetros del ingreso tributario atribuible y del obtenible según el campo competencial, y de forma independiente de la recaudación real obtenida.
4. Ajuste de la recaudación por razón del tratamiento fiscal al comercio internacional.

FORMULAS PLANTEADAS: TRES BORRADORES

Los principios expuestos se plasmaron en distintas fórmulas que a lo largo de las negociaciones de los representantes de las tres administraciones (Madrid, Vitoria, Pamplona) adoptaron diversas configuraciones.

Veamos tres ejemplos que destaco por su valor testimonial en el proceso de negociación y por su clara utilidad como ayuda para comprender la definitiva expresión matemática del Acuerdo. Los tres ejemplos no son necesariamente correlativos en el tiempo ni únicos en su configuración. En mis apuntes se atribuye la primera y tercera al equipo técnico del Gobierno de Vitoria y la segunda al navarro.

Primera fórmula:

Recaudación por IVA en Navarra =

$$RRN + [c/C - (v-e-f)(V-E-F)].(RRE - M.t) + (c/C).M.t$$

La recaudación correspondiente a Navarra por el I.V.A. será la resultante de añadir a la realmente obtenida (RRN), según su campo competencial (territorio) y los puntos de conexión establecidos, el importe de los dos sumandos reflejados a continuación que pueden analizarse separadamente:

a) un primer ajuste se establece sobre la recaudación real total del Estado menos la procedente de las importaciones (RRE—M.t) con el fin de homogeneizar las cifras con la base real, y territorial, de operación del impuesto en la Comunidad Autónoma. El ajuste se realiza en función de la diferencia entre el consumo relativo de Navarra respecto del estatal, (c/C), y el valor añadido neto relativo, o la base imponible agregada del impuesto que corresponde al campo competencial, $(v-e-f)/(V-E-F)$. Este ajuste equivale al cómputo de la diferencia entre la recaudación atribuible a Navarra en función de su consumo final y la obtenible de acuerdo con el criterio armonizador del «territorio» y los puntos de conexión. De ahí que haya que restar del valor añadido bruto, («v» en Navarra y «V» en el Estado), las exportaciones, («e» y «E» respectivamente) y la formación bruta de capital, (análogamente «f» y «F») como conceptos no gravados por el impuesto.

La recaudación atribuible será:

$$c/C. (RRE - M.t)$$

Y la obtenible:

$$(v-e-f)/(V-E-F) . (RRE - M.t)$$

de donde esta primera parte del ajuste se expresa:

$$[c/C - (v-e-f)/(V-E-F)].(RRE - M.t)$$

b) La segunda parte del ajuste tiene en cuenta la recaudación que por importaciones correspondería a Navarra, (recuérdese que todas las importaciones son gravadas en la aduana estatal). Se realiza el ajuste directamente en función del consumo relativo de los residentes navarros, con lo que se armoniza definitivamente con el objeto del gravámen, el consumo, frente a la alternativa de considerar la cuota de impuesto de la importación real de Navarra difícil de contabilizar.

El ajuste al consumo de la recaudación por las importaciones es:

$$(c/C). M.t$$

Esta segunda parte del ajuste presentará siempre signo positivo, mientras que el signo de la primera será positivo o negativo según resulte el consumo relativo de Navarra superior o inferior, respectivamente, al valor añadido neto relativo de la Comunidad Foral.

Segunda fórmula:

Recaudación correspondiente a Navarra por IVA=
 $RRN+c/C \cdot M.t + [c/C - (v-f)/(V-F)] \cdot (RRE - M.t) + (e/v - EN) \cdot v.t$

Es muy similar, en cuanto a su base argumental, a la anterior. La diferencia radica en el distinto tratamiento que se da a las exportaciones. Mientras en la anterior fórmula se incluyen las exportaciones como factor de disminución de la recaudación obtenible, en la presente se separan creando un subajuste con tratamiento diferenciado. Tenemos ahora tres partes para analizar:

a) Un primer ajuste, o subajuste, en función de la recaudación atribuible a Navarra respecto de la obtenible en operaciones interiores. Es semejante a la primera parte de la Primera fórmula, únicamente que en el sustraendo no se tiene en cuenta la cifra de exportaciones a efectos de considerar el valor añadido «neto» relativo, que en este caso se obtiene al restar del valor añadido bruto («v» o «V») la formación bruta de capital («f» o «F»). Cumple la misma finalidad que el ajuste al consumo visto antes mediante recaudación atribuible y obtenible.

b) El segundo concepto de ajuste de esta Segunda fórmula corresponde a la compensación por la recaudación por importaciones ajustadas al consumo en la forma ya explicada anteriormente.

c) El tercer ajuste contempla el concepto de exportación que, al quedar exentas de gravamen las entregas al extranjero, distorsiona la recaudación obtenible en la Comunidad Foral. Este ajuste pretende neutralizar el efecto sobre la recaudación que puede provocar una estructura de exportaciones navarra distinta a la de la media estatal. Para ello se considera que debe ser objeto de compensación la mayor o menor exención fiscal por «exportación relativa» que experimente la Hacienda Foral. Se admite como esfuerzo normal el correspondiente a la media estatal de las exportaciones sobre el valor añadido (EN). La variación navarra de sus exportaciones sobre su valor añadido (e/v) respecto de la estatal debe compensarse en términos de recaudación teórica sobre el valor añadido navarro (v. t). así el esfuerzo real navarro por desgravación fiscal a la exportación será: e/v. v.t; sin embargo, habida cuenta la media estatal de exportaciones, este esfuerzo debería ser: EN. v.t; de aquí que el ajuste se produzca por diferencia de ambos términos:

$$(eh - E/V). v.t.$$

Tercera fórmula:

Esta tercera fórmula separa el ajuste de la recaudación en dos tipos: uno por las operaciones interiores y otro por las operaciones exteriores o del comercio internacional.

a) El ajuste por operaciones interiores consiste en añadir a la recaudación real inicialmente atribuida a Navarra (RRN) el resultado de la expresión:

$$[(k.c/C + (1-k)v/V) - ((v-f)/(V-F))].[RRE - (M-E).t]$$

donde el ajuste al consumo, por recaudación atribuible, no se realiza únicamente en función del consumo relativo (c/C) sino que se incluye, ponderadamente, el valor añadido bruto relativo (v/V). El tanto unitario de ponderación «k», sería un factor a determinar en la negociación. El resto de la expresión es similar a las analizadas anteriormente con la excepción de considerar las operaciones de comercio exterior independientemente en el segundo ajuste, por lo que en esta parte se pretende considerar el importe íntegro teórico de las operaciones interiores exclusivamente. De ahí que la recaudación real estatal (RRE) se corrija mediante la teórica imputable al saldo del comercio internacional (M—E). t

b) El ajuste por operaciones exteriores parte de la atribución a Navarra de la recaudación teórica correspondiente a las exportaciones, exentas, de tal forma que se simula que todas las operaciones navarras son interiores y por lo tanto sujetas al gravámen. Se atribuye inicialmente la cantidad (e.t) que se corrige a continuación mediante la expresión

$$[k.c/C + (1-k).v/V].(M-E).t$$

que ajusta al consumo (y al valor añadido, ponderadamente) el resultado tributario del comercio internacional medido por el saldo de las importaciones, gravadas, menos las exportaciones, exentas, (M—E), multiplicadas por el tipo medio de gravámen, «t».

Con todo, la expresión completa de esta tercera fórmula será:

Recaudación correspondiente a Navarra por el IVA= RRN+ [(k.c/C + (1-k)v/V).[(v-f)/(V-F))].[RRE—(M—E).t] + e.t + [k.c/C + (1-k).v/V].(M—E).t

EL AJUSTE DEL ACUERDO

El ajuste definitivamente acordado, y que se recoge en el artículo 6.º de la Orden Foral 351/1985, responde al mismo esquema y concepción del analizado en la «primera fórmula». Se divide en dos partes, una que regulariza la recaudación por el impuesto a la importación atribuyendo a Navarra su parte según su consumo relativo, y otra que ajusta al consumo (recaudación atribuible) la recaudación obtenible en función de su «campo competencial» en operaciones interiores y exportaciones. Los matices y peculiaridades de esta expresión respecto de la explicada como «primera fórmula» son varios e interesantes.

La regularización de la recaudación por I.V.A. en la importación no se efectúa en función de la magnitud teórica (M.t), sino del ingreso real que se produzca en las aduanas españolas por este concepto. De ahí la utilización de la variable RRAD (recaudación real anual por importaciones) en sustitución de (M.t). Esto significa que los ingresos que se atribuyen a Navarra por este concepto dependen de la mejor o peor gestión aduanera de la Administración Central.

La segunda parte de la expresión que estudiamos y que ajusta al consumo la recaudación obtenida según el campo competencial atribuido viene representada en la Orden Foral como

$$(c-d).H$$

donde «c» y «d» son respectivamente el consumo y el «campo competencial» relativos de Navarra, conceptos que ya hemos estudiado y manejado repetidamente bajo la forma:

$$c = c/IC \quad y \quad d = (v-f-e)/(V-F-E)$$

El tanto unitario (c-d) que, recordemos, puede presentar signo positivo o negativo, se multiplica por una magnitud «H» que representa la recaudación total estatal por el I.V.A. en operaciones interiores y que sustituye, en nuestra «primera fórmula», al mismo concepto que expresábamos como (RRE — M.t). Esta sustitución presenta una sutil matización del concepto «recaudación total estatal» a efectos del ajuste otorgando a «H» un carácter de función alternativa que vendrá determinada por una condición.

$$H = RRN/d \quad \text{cuando} \quad RRN/RRTC < d'/1-d'$$

o bien

$$H = RRTC/d'' \quad \text{cuando} \quad RRN/RRTC > d'/1-d'$$

La magnitud «H», en el primer caso es la recaudación real de Navarra extrapolada a nivel estatal en base a su porcentaje de participación en la base imponible agregada «d» (es decir, el tanto por uno de campo competencial). Se utiliza esta magnitud cuando la recaudación navarra respecto de la de régimen común sea menor que la proporción de su campo de competencia respecto del de éste. En otros términos, cuando la gestión de la Diputación Foral resulte menos eficiente que la de la Hacienda Central el factor de ajuste será la propia recaudación navarra (extrapolada a nivel estatal).

En el segundo caso, «H» será la recaudación obtenida en régimen común (delegaciones de Hacienda) extrapolada a nivel estatal en base a su porcentaje de participación en la base imponible agregada del impuesto «d'» (observe que el «campo competencial» del régimen común excluye, lógicamente, a Navarra, Comunidad Autónoma Vasca, Canarias, Ceuta y Melilla). Se utilizará este valor para la magnitud «H» cuando la recaudación na-

varra respecto de las delegaciones de Hacienda sea porcentualmente mayor que la correspondiente a su «campo competencial». O sea, cuando la gestión foral sea más eficiente que la de la Hacienda ministerial el factor de ajuste será la recaudación obtenida por ésta (extrapolada al nivel estatal).

Este análisis puede verse más claramente si desarrollamos el cociente $(d/1-d')$ de acuerdo con el significado que el propio Acuerdo atribuye a «d». En efecto, resulta que

$$d'(1-d') = (v-f-e)/(V''-F''-E'')$$

de ahí que las inecuaciones se puedan presentar

$$RRN/RRTC < (v-f-e)/(V''-F''-E'')$$

y

$$RRN/RRTC > (v-f-e)/(V''-F''-E'')$$

donde se vincula a cada Administración (Foral y Central) con el campo competencial de su soberanía.

El motivo de este complejo cálculo del valor de «H» obedece a la cautela del Gobierno de la Nación a la hora de reconocer a Navarra sus derechos sobre la recaudación tributaria. La situación actual de las macromagnitudes económicas de Navarra hace que el ajuste $(c-d)$ presente normalmente signo positivo (cantidad favorable a la Comunidad Foral) porque la capacidad de gasto de los residentes navarros es superior, proporcionalmente, a la de su producción neta. El Estado, presuponiendo el signo positivo del ajuste, aplica en cada caso el menor multiplicador que corresponde a la recaudación de la Administración menos eficiente. Para su justificación se argumenta que el ajuste debe hacerse en términos que no produzcan perjuicio económico a la Hacienda estatal derivado de las diferencias en la calidad de la gestión tributaria de las distintas Comunidades con competencia para la exacción de los tributos (aunque lo produzca a la Hacienda Foral).

Es evidente la dificultad que plantea la conversión de los términos de la fórmula del Ajuste en sus equivalentes numéricos. Los sistemas de la Contabilidad Nacional y Regional y el apoyo estadístico deberán afinar sus métodos para evitar, en lo posible, periódicos enfrentamientos de las administraciones a la hora de cuantificar las magnitudes del ajuste. Lo mismo cabe decir del control de la recaudación real habida en cada Hacienda.

Surgen también dudas en cuanto a la fiabilidad del ajuste en el cumplimiento de su función en la medida en que resulten correctamente representados los respectivos campos competenciales. Se ha tratado del criterio territorial coincidente, en cierta manera, con el utilizado en los estudios de la Estadística macroeconómica. Pero los definitivos puntos de conexión adoptados han resultado una mezcla del citado criterio territorial con el del domici-

lio fiscal (para las empresas con menos de doscientos millones de facturación anual). He aquí un hecho que desvirtúa el ajuste teórico. Las propias exenciones y no sujeciones al Impuesto, entre las que destacan, por su volumen, las operaciones de las administraciones públicas, y, en general, todas aquellas situaciones que suponen una desviación de la base imponible agregada respecto de la magnitud «valor añadido» empleada en el ajuste provocarán que el «ajuste de la recaudación por el I.V.A.» no cumpla estrictamente su cometido. La medida de este incumplimiento excede del objeto de este trabajo y requeriría, sin duda, complejos análisis.

Quisiera terminar haciendo referencia a un hecho de matiz político: el Ajuste de la recaudación acordado mediante la fórmula que hemos estudiado es exactamente el mismo que el suscrito con tal fin entre el Gobierno de la Nación y la Comunidad Autónoma Vasca aprobado por la Comisión Mixta Estado-País Vasco el 27 de setiembre de 1985, (Ley 49/1985 de 27 de diciembre, B.O.E. de 30 de diciembre), es decir, con más de dos meses de antelación respecto del Acuerdo con Navarra. La cuestión política que se suscita es la especulación de si, sin el empuje nacionalista del Gobierno de Vitoria, la Comunidad Foral de Navarra, gobernada por el PSOE, hubiese alcanzado un acuerdo en términos semejantes de mantenimiento de la soberanía tributaria habida cuenta de los planteamientos iniciales del Gobierno de la Nación, asimismo del PSOE, que como se recordará se basaban en el criterio de la «caja única».

Una importante peculiaridad del Acuerdo de adaptación del I.V.A. con Navarra la constituye la Disposición Transitoria Primera del Texto del Acuerdo que establece que «Hasta tanto no se proceda a la actualización del Convenio económico en vigor queda en suspenso lo dispuesto en el artículo sexto». Quiere esto decir que a la recaudación real de Navarra por el I.V.A. no se le añadirá el importe resultante del Ajuste, varios miles de millones, que estudiamos, a causa de la atípica situación del cupo de Navarra pendiente de actualización desde 1969. Esta situación, económicamente privilegiada, está suponiendo a Navarra no pocas contrariedades, como la presente dificultad de armonizar el I.V.A. respetando la autonomía fiscal, al convertirse en argumento permanente del Estado y de otras Comunidades en contra del régimen foral. Por su parte la relativa solvencia que ha disfrutado la Hacienda Foral podría haber descuidado su gestión tributaria y, sobre todo, la lucha contra el fraude fiscal (es frecuente la consideración de Navarra como paraíso fiscal dentro del Estado) con el resultado de una más injusta distribución de la renta. La nueva situación financiera derivada del Acuerdo que comentamos, y de la próxima actualización del cupo contributivo, obligará a nuestra Hacienda Foral a desempeñar una más eficiente gestión e inspección tributarias.